Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
3e chambre

Numéro 32255a du rôle
Inscrit le 3 avril 2013

Audience publique du 9 juillet 2013

Recours formé par
..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

JUGEMENT

Revu la requête inscrite sous le numéro 32255 du rôle et déposée le 3 avril 2013 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles Kaufhold, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de ..., …, établie et ayant son siège social à L-…, inscrite au Registre de commerce et des Sociétés de Luxembourg sous le numéro…, représenté par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation d'une injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mars 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande ;

Vu le jugement du tribunal administratif du 24 mai 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Maître Charles Kaufhold et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 3 juillet 2013.

Par courrier du 7 mars 2013, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par « le directeur », enjoignit à ..., ... de lui fournir certains renseignements concernant Madame ..., épouse ..., au motif que cette dernière ferait l'objet d'un contrôle fiscal en France.

Par requête déposée le 3 avril 2013 au greffe du tribunal administratif ..., ... a fait introduire un recours tendant principalement à la réformation, sinon subsidiairement à l'annulation de l'injonction précitée du 4 mars 2013.

Par jugement du 24 mai 2013, le tribunal administratif a déclaré le recours en annulation recevable et a décidé, avant tout autre progrès en cause, de ne pas faire droit à la demande de communication de la demande d'échange de renseignements des autorités françaises formulée par la demanderesse au motif qu'en l'espèce la demanderesse n'est pas la même personne que le

contribuable faisant l'objet du contrôle fiscal en France, de sorte que la communication de la demande précitée risque de porter atteinte au secret fiscal inscrit au § 22 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, tout en relevant que ladite demande peut être consultée au greffe du tribunal administratif par la demanderesse. Par ailleurs, le tribunal a invité les parties à prendre position par rapport à la demande d'échange de renseignements des autorités françaises par voie de mémoire supplémentaire, faculté à laquelle aucune des parties n'a réservé de suites.

Quant au fond, la demanderesse fait valoir que la demande d'échange de renseignements des autorités françaises constituerait une « *fishing expedition* » dans la mesure ou elle tenterait à confirmer ou à infirmer une apparence spéculative qui ne saurait être considérée comme suffisamment concrète. En effet, en l'espèce le seul indice concret mis en avant par les autorités françaises, à savoir qu'en tant que fonctionnaire auprès de l'... Madame ..., épouse ..., aurait eu la possibilité d'être son membre serait insuffisant pour justifier valablement la demande d'échange de renseignements litigieuse.

La partie étatique estime que la demande d'échange de renseignements des autorités françaises contiendrait toutes les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis. Par ailleurs, le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés serait clairement exposé dans la demande française, de sorte à répondre à la condition de pertinence vraisemblable.

L'article 22 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la France tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administratives réciproques en matière d'impôt sur le revenu et sur la fortune, signée à Paris le 1er avril 1958, modifiée par un avenant signé à Paris le 8 septembre 1970, par un avenant signé à Luxembourg le 24 novembre 2006 et par un avenant signé à Paris le 3 juin 2009, ledit avenant ayant été ratifié par la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, et l'échange de lettres y relatif, ci-après désignée par « la Convention », dispose dans son paragraphe (1) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par l'article 1* ».

Ces dispositions telles qu'issues de l'avenant précité du 3 juin 2009 ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres compétents des deux pays signataires, lesquelles lettres « *constituent ensemble un commun accord entre les autorités compétentes du Grand-Duché de Luxembourg et de la France* ». Ledit échange précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente requérante fournira les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis :*
(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;
(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés.

Elle pourra aussi, dans la mesure où ils sont connus, communiquer les noms et adresses de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés et, plus généralement, tout élément de nature à faciliter la recherche d'informations par l'Etat requis.

L'autorité compétente de l'Etat requérant formulera ses demandes de renseignements après avoir utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par sa procédure fiscale interne ».

A travers la modification de l'article 22 de la Convention opérée par l'avenant du 3 juin 2009 et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la France un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* »,[1] de sorte que l'interprétation de l'article 22 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après désigné par « le Modèle de convention », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, en tenant compte des modifications ultérieures sans qu'il ne soit pour autant permis de s'appuyer sur des commentaires qui auraient pour effet de modifier l'étendue ou les modalités des engagements mutuels des deux Etats signataires tels que convenus antérieurement à travers la convention de double imposition ratifiée par eux,[2] ainsi que sur le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, ci-après désigné par « le manuel », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

Sur base des considérations qui précèdent le tribunal est amené à retenir que l'article 22 de la Convention prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour les autorités nationales ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, sans qu'il ne soit loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* »,[3] l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».[4]

---

[1] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6072, commentaire des articles, p. 27

[2] Voir CA 2 mai 2013, n° 32185C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

[3] Voir projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5 ; *idem* échange de lettres entre les autorités compétentes françaises et luxembourgeoises, 3e alinéa du texte d'accord

[4] Voir CA 20 juin 2013, n° 32279C du rôle, publié sur www.jurad.etat.lu

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique d'abord que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé,[5] les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* ».[6] L'échange de lettres entre les ministres compétents français et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de l'application de l'article 22 de la Convention en précisant au niveau de l'alinéa 4, *sub* a) du texte approuvé qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

En l'espèce, le tribunal est amené à retenir de prime abord que la demande d'échange de renseignement litigieuse indique la personne faisant l'objet du contrôle fiscal en France, de sorte qu'elle satisfait à cette condition.

En ce qui concerne la condition que les renseignements demandés doivent être qualifiables comme étant « *vraisemblablement pertinent* », sorte à prévenir une « *pêche aux renseignements* », le tribunal conclut qu'en l'espèce, s'il est certes exact que la détention avérée d'avoirs par Madame ..., épouse ..., en sa qualité de personne visée par le contrôle fiscal, auprès de la demanderesse, puisse, le cas échéant, justifier la demande d'échange de renseignement dans la mesure où elle pourrait élucider les affaires fiscales de cette dernière, de sorte à conférer aux renseignements demandés le caractère de vraisemblablement pertinent, il n'en demeure pas moins que la simple possibilité que Madame ..., épouse ..., en tant que fonctionnaire auprès de l'..., aurait pu être membre de la demanderesse, est, à défaut d'indice concret et concluant que tel est le cas, insuffisante pour justifier valablement la demande d'échange de renseignements litigieuse. En effet, la simple possibilité d'être membre d'une coopérative en raison de l'exercice d'une profession déterminée ne constitue pas un indice suffisant permettant de lier valablement la situation fiscale d'un contribuable déterminé au détenteur des renseignements visé, de sorte que le tribunal est amené à conclure qu'en l'espèce la demande d'échange de renseignement litigieuse est à qualifier de pêche aux renseignement et n'est, par voie de conséquence, pas compatible avec l'article 22 de la convention.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours en annulation est fondé, de sorte que la décision directoriale déférée encourt l'annulation.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

---

[5] Voir Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n[os] 5, 5.1 et 9

[6] Voir le manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements à des fins fiscales du 23 janvier 2006, module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7

vidant le jugement du 24 mai 2013 ;

au fond déclare le recours en annulation fondé ;

partant annule l'injonction du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 mars 2013 de fournir des renseignements en vertu de la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,
Annick Braun, premier juge,
Héléne Steichen, attaché de justice,

et lu à l'audience publique du 9 juillet 2012 par le vice-président, en présence du greffier Arny Schmit.

s. Arny Schmit s. Claude Fellens